

# ***ANISTIA E REMISSÃO TRIBUTÁRIA NO PROCESSO FALIMENTAR***<sup>1</sup>

---

**ÉLCIO REIS**

*Advogado, em Minas Gerais. Professor de Direito Tributário na Faculdade de  
Direito Milton Campos e Subprocurador-Geral de Defesa Contenciosa (Procuradoria  
Geral da Fazenda Estadual no Estado de Minas Gerais)*

## ***O PRINCÍPIO FEDERATIVO E A INALTERABILIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA***

É público e notório que o constituinte, ao estabelecer regras, princípios e preceitos do regime federativo brasileiro outorga autonomia aos Estados-membros para legislar sobre a criação dos impostos que lhes são conferidos na repartição exaustiva da competência tributária, obedecidos os princípios garantidores do estatuto do contribuinte explicitados nos artigos 150 a 153 da Constituição Federal.

Merece ser lembrada a sábia e precisa lição do Professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA<sup>2</sup> no sentido de que “a competência tributária não pode ser alterada pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isto”.

---

<sup>1</sup> Tese aprovada com louvor em 02.09.98 no XXIV Congresso Nacional de Procuradores do Estado, realizado em Campos do Jordão - SP, no período de 30.08.98 a 03.09.98.

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, in *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3ª Edição, Ed. Revista dos Tribunais, pág. 328/330.

E cumpre ainda ressaltar a inesquecível lição do mestre Amílcar de Araújo Falcão<sup>3</sup> de que: “a competência é matéria de direito estrito e, como tal, inalterável. E o titular de uma competência não pode transferir ou alterar poderes ou faculdades que se integram dentro da competência”.

Assim, as pessoas políticas não podem delegar suas competências tributárias, *nem tampouco as podem renunciar a elas, quer no todo, quer em parte. Esta é matéria de direito público constitucional e, portanto, indisponível. A União, o Estado, os Municípios e o Distrito Federal não podem renunciar ao exercício das competências tributárias essenciais a sua subsistência.*

## **2 - A INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DAS PENALIDADES**

O constituinte foi além da repartição das competências tributárias, porque, além de estabelecer princípios garantidores do estatuto do contribuinte, aceitando ser o crédito tributário e penalidades bens indisponíveis, estabeleceu no parágrafo sexto do artigo 150 da Constituição Federal que a remissão e a anistia somente podem ser concedidas através de lei específica federal, estadual ou municipal.

Com efeito, está dito no citado dispositivo constitucional que:

*Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.*

---

<sup>3</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *In Sistema Tributário Brasileiro*, 1ª Edição, Rio: Financceiras, 1965, pág. 126/127.

PORTANTO, está vedado pelo constituinte que se conceda anistia, remissão a não ser através de lei específica. Assim, respeitada que tem de ser a autonomia das entidades políticas, no regime federativo brasileiro, se a penalidade decorre de preceito de lei estadual, se o crédito tributário resulta da incidência de norma agendi estadual, lei federal não pode conceder anistia, nem remissão.

TANTO É ASSIM que a Doutora e emérita Professora Mizabel de Abreu Machado Derzi<sup>4</sup> assevera com inigualável precisão que:

*O princípio federativo é supraconstitucional e o artigo 98 do Código Tributário Nacional admite uma outra leitura, como se vê mais adequada a superioridade desse mesmo princípio fundamental. Acresce também que manter o federalismo é preservar a democracia.*

A emenda nº 03, de 17.03.93, ao alterar a redação do parágrafo sexto do art. 150 da Constituição Federal, aperfeiçoou o texto constitucional e estendeu o princípio da legalidade específica a quaisquer subsídios e causas extintivas ou excludentes do crédito tributário. Destarte, na lição precisa da Doutora Mizabel de Abreu Machado Derzi, ficou consagrada a exclusividade da lei tributária para conceder quaisquer exonerações, subsídios e outros benefícios, redutores, extintivos ou excludentes do crédito tributário.

E ao ser exigida a especificidade da lei tributária ficou vedada a delegação ao Poder Executivo para conceder favores fiscais através de decretos ou mediante resolução do Secretário da Fazenda.

Portanto, indubitavelmente, a Constituição consagra o princípio da exclusividade da lei tributária de modo que leis diversas, reguladoras de matéria estranha, como por exemplo, de Direito Civil, de Processo Civil, de Direito Administrativo, de Direito Comercial ou Falimentar não podem conceder remissões, anistias,

---

<sup>4</sup> DERZI, Mizabel de Abreu Machado. in “O Princípio da Unidade Econômica do País” in Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, vol. 9º, p. 25/28.

incentivos fiscais e outros benefícios tributários. As exonerações têm que estar previstas em lei tributária específica.

A lei não pode mais conceder à autoridade administrativa a faculdade de remitar, nem de anistiar, de forma indeterminada e discricionária, como dispõe o art. 172 do Código Tributário Nacional, sem definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos ao seu alcance. Assim, não mais prevalece o art. 172 do CTN, face a redação dada ao § 6º do art. 150 da Constituição Federal, pela emenda nº 03 de 17.03.93.

Consoante lição de Roque Antônio Carrazza<sup>5</sup> “a anistia, perdoo total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário. Incide sobre a infração tributária, desconstituindo sua antijuridicidade, como observa Paulo de Barros Carvalho. Por evidente, aparta-se do tributo, que não compreende a sanção de ato ilícito”. “As remissões e as anistias só poderão ser concedidas por meio de lei editada pela pessoa política tributante. Só quem tributou -tendo competência constitucional para fazê-lo- pode remitar ou anistiar”.

PORTANTO, está vedado pelo constituinte que se conceda anistia, remissão a não ser através de lei específica. Assim, respeitada que tem de ser a autonomia das entidades políticas, no regime federativo brasileiro, se a penalidade decorre de preceito de lei estadual, se o crédito tributário resulta da incidência de norma agendi estadual, lei federal não pode conceder anistia, nem remissão, para ser aplicada em relação a tributos Estaduais e Municipais.

A lei que institui o tributo pode prescrever multas de mora, conhecidas como de revalidação e as formais (isoladas), aquelas pelo não adimplemento da obrigação tributária e essas pelo descumprimento de algum dever instrumental.

A multa de mora pode ser estabelecida a dia ou a mês e não substitui os juros de mora.

---

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *In Curso de Direito Constitucional Tributário*- RT-3ª edição. p. 391/392.

*O efeito principal da mora é tornar o devedor responsável pelos prejuízos que dela se originarem.*

*Ao lado do princípio universal, que manda indenizar, no caso de mora, desenvolveram-se certas regras mais concretas, tendentes a melhor assegurar ao credor o ressarcimento a que tem direito (cf. DERNBURG, Pandette, vol. II, § 41; WINDESCHEID, Diritto delle pandette, vol. II, § 28).*

*Dizendo o Código que a mora consiste no não pagamento no tempo, lugar e forma convencionados, permite considerarmos como mora o cumprimento imperfeito, resultante, ordinariamente, do atraso, mas podendo resultar também do não cumprimento na forma ou no lugar convencionados.*

*Se o devedor não cumpre a obrigação na data aprazada, incide em mora, só por isso<sup>6</sup>.*

*O inadimplemento da obrigação positiva e líquida, no seu termo, constitui, de pleno direito, em mora o devedor<sup>7</sup>.*

Assim, toda vez que o devedor deixa de cumprir a sua obrigação, não entrando com a prestação a que se obriga, incorre em mora. Mas, para isso, é essencial que a obrigação seja positiva e líquida. Positiva vale dizer -de dar e de fazer, excluídas, portanto, as obrigações de não fazer, que são reguladas por outros princípios (art. 961), mesmo porque, na obrigação de não fazer, não há termo certo.

Destarte, a obrigação positiva é aquela em que se exige o pagamento, ou melhor, é aquela em que o pagamento pode ser exigido. Líquida é a obrigação certa quanto a sua existência, e determinada, quanto ao seu objeto (art. 1.533 do Código Civil).

---

<sup>6</sup> ALVIM, Agostinho. *In Da Inexecução das Obrigações e Suas Consequências*, 3ª Edição, Editora Jurídica e Universitária Ltda, pág. 65/66 e 70.

<sup>7</sup> ARTIGO 960 do Código Civil.

*Tanto faz dizer em outras palavras: líquida é a obrigação certa sobre a qual não pode haver dúvida an, quid. quale, quantum debeat, ou sejam precisamente as obrigações determinadas pela respectiva espécie, quantidade e qualidade.*<sup>8</sup>

E acerca das multas de mora, Zelmo Denari<sup>9</sup> afirma que são “derivadas do inadimplemento pura e simples de obrigação tributária regularmente constituída -são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito”.

Com a habitual clareza, o civilista Messineo nos dá aviso dos diferentes modelos de comportamento normativo: “A sanção pode operar com base em dois pressupostos: ou porque foi violada a norma que, no interesse geral, impõe determinado dever, ou porque foi violado um direito subjetivo alheio garantido pela norma.

Em cada um dos casos, a sanção tem caráter diferente: se no primeiro a finalidade é de restaurar o ordenamento jurídico violado, no segundo, sua finalidade é de restaurar o direito subjetivo que foi atacado”<sup>10</sup>.

A estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório.

De uma maneira mais sintética, Kelsen<sup>11</sup> diz que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer ressarcir.

---

<sup>8</sup> SANTOS, J. M. Carvalho. In *Código Civil Brasileiro Interpretado* (Art. 928 a 971), volume XII, 7ª Edição, Editora Livraria Freitas Bastos S.A., pág. 348

<sup>9</sup> DERNARI, Zelmo. In *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, São Paulo: Saraiva, pág. 24/25, 1995.

<sup>10</sup> MESSINEO, Francisco. *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, Giuffrè, 1957, p. 27

<sup>11</sup> KELSEN, Hans. *Teoria generale del diritto e dello Stato*, Milano, Comunità, 1965, p. 50 e segs.

A consequência mais evidente dessa diversidade de estruturação formal se manifesta no momento de cominação de sanção: as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração.

A tipificação da infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização *ex vi legis*.

As multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas.

A infração tributária, em sentido estrito, é constituída pela violação de normas de conduta para as quais o ordenamento jurídico prevê uma reação de caráter repressivo, vale dizer, punitivo.

Conforme lição do Doutor e emérito Professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>12</sup>, a tipicidade do ato ilícito no Direito Tributário não precisa necessariamente de descrição exaustiva na lei. Os deveres tributários são deveres *ex lege* e são de duas espécies:

- a) pagar tributo;
- b) cumprir deveres instrumentais (emitir notas fiscais, prestar declarações, não transportar mercadorias desacobertas de documentação fiscal).

Assim, partindo-se do pressuposto de que a infração é transgressão de preexistente dever legal, necessário se torna, antes, conhecer a natureza do dever para depois caracterizar a infração. Conclui o citado mestre que “em se tratando de sanções tributárias,

---

<sup>12</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro, in *Teoria e Prática das Multas Tributárias - Infrações Tributárias-Sanções Tributárias*, Ed. Forense, 2ª edição, pág. 20/21, 23/25 e 39/41.

será preciso examinar primeiramente a obrigação e depois a sanção”.

Então, para seguir a terminologia do Código Tributário Nacional, é lícito afirmar que os deveres tributários, ou melhor, que as obrigações tributárias são de dois tipos:

- a) obrigação principal, de dar, consistindo no pagamento do tributo;
- b) obrigação acessória, de fazer ou não fazer (deveres instrumentais na lição de Paulo de Barros Carvalho), consistem em prestações positivas ou negativas exigidas pela legislação.

O descumprimento da prestação tributária, tanto no caso da obrigação principal quanto no descumprimento de deveres normativos implica numa ilicitude.

Assim, as infrações tributárias são de duas espécies:

- a) infração à obrigação principal;
- b) infração ao descumprimento dos deveres normativos.

A Lei Tributária pode fazer com que o legislador tipifique a conduta lesiva como um delito. O tipo na espécie tanto pode se basear na descrição da conduta de não pagar o tributo, como na descrição da conduta descumpridora dos deveres instrumentais (fazer e não fazer com intenção fraudulenta).

Todavia, se a infração é tal que não merece os cuidados do legislador penal, a infração não adentra no Código Penal, mantendo-se nos lindes do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Nesta última hipótese, a infração tributária é apurada pelas autoridades administrativas, rege-se pelas disposições legais de Direito Administrativo e Tributário. Destarte, as sanções são aplicadas pelas autoridades administrativas competentes.

A hipótese de incidência das normas sancionantes é precisamente o ilícito. Com a realização da infração, incidirá a norma sancionante, isto é, realizado o *suposto* advirá a *consequência*, no caso a sanção, como prevista na Lei.



As sanções tributárias mais usuais são as multas que penalizam tanto a infração tributária substancial quanto a formal. Assim, ter-se-á multa moratória ou de revalidação para o descumprimento da obrigação principal e multas formais ou isoladas para o descumprimento dos deveres instrumentais.

A multa consiste numa prestação pecuniária e o tributo também. Destarte, a multa é uma prestação pecuniária compulsória instituída em lei, tal como também o é o tributo.

Consoante precisa lição de HECTOR VILLEGAS<sup>13</sup>:

*A infração é predominantemente objetiva e para a sua tipificação e correspondente aplicação de sanção, não é necessária a investigação do elemento subjetivo. Pune-se a conduta em si mesma, pela interferência com a atuação formal do Estado, prescindindo-se do ânimo com o qual esta conduta obstaculizante veio a se produzir.*

Em outras palavras, cometida a ação ou omissão violadora do dever formal, em nada interessa ter sido ela intencional (dolosa) ou negligente (culposa).

E, com inigualável precisão terminológica, ressalta PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>14</sup> que o traço característico do direito é a coatividade, que se exerce, em último grau, pela execução forçada e pela restrição da liberdade.

O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento de seus mandamentos, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlace uma providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever. As normas jurídicas que põem no ordenamento as

<sup>13</sup> VILLEGAS, Hector. In *Direito Penal Tributário* - Editora Resenha Tributária, 1974, p. 159.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. In *Curso de Direito Tributário* - Saraiva, 4ª ed., 1991, p. 342 a 343.

sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência.

O antecedente da regra sancionatória descreve um fato que se consubstancia no descumprimento de um dever normativo.

No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico.

Assim, Paulo de Barros Carvalho define “a infração tributária, portanto, como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”.

## ***OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS COMO ENCARGOS DA MASSA FALIDA***

É sabido que os créditos tributários apenas não têm preeminência sobre os créditos decorrentes da legislação do trabalho. Assim, preferindo o crédito tributário a qualquer outro, exceto o decorrente da legislação do trabalho (CTN, art. 186), terá inexoravelmente de ser pago antes das dívidas da massa e, nesse caso, pouco se lhe acrescenta, em termos de preferência, a qualificação de encargo da massa falida, que lhe dá o artigo 188, caput. Portanto, essa qualificação, com a consequência que tem é, na verdade, uma explicitação e uma concretização da preferência outorgada pelo artigo 186 do CTN.

Por outro lado, cumpre observar que o precedente do disposto no caput do artigo 188 é o que está dito no artigo 124, da Lei Falimentar de 1945 (Decreto-Lei nº 7.661, de 21/06/45).

Com efeito na lei falimentar, estão incluídos entre os encargos da massa falida, “os impostos e contribuições públicas a cargo da massa e exigíveis durante a falência” (art. 124, § 1º, V, do Decreto-Lei 7.661, de 21.06.45).

Portanto, os encargos e dívidas da massa são pagos com preferência sobre os créditos admitidos à falência, ressalvado o disposto no artigo 125 que prescreve que:

*“vendidos os bens que constituam objeto de garantia real ou de privilégio especial, e descontados os custos e despesas da arrecadação, administração, venda, depósito ou comissão do síndico relativos aos mesmos bens, os respectivos credores receberão imediatamente a importância de seus créditos, até onde chegar o produto dos bens que asseguram o seu cumprimento”.*

Essa ressalva, todavia, não mais subsiste, em relação ao crédito tributário, em face do Código Tributário Nacional, que lhe confere preeminência sobre os bens que constituam objeto de garantia real ou de privilégio especial.

Por outro lado, o § 3º, do artigo 124 da Lei Falimentar, dispõe que:

*“não bastando os bens da massa para o pagamento de todos os credores, serão pagos os encargos antes das dívidas, fazendo-se rateio, em cada classe, se necessário, sem prejuízo, porém, dos créditos de natureza trabalhista” (redação dada pela Lei nº 3.726, de 11/02/60).*

Mas cumpre observar que o artigo 188, do Código Tributário Nacional, revogou aquela concorrência, através do rateio, da Lei Falimentar, acima mencionada, entre os créditos tributários e os demais encargos da massa, estabelecendo a preferência dos primeiros sobre os últimos, em face do que não mais prevalece a norma do artigo 125, da Lei de Falência, pois os créditos tributários prevalecem sobre quaisquer garantias reais ou privilégios especiais (artigo 184, do Código Tributário Nacional, e do art. 30 da Lei nº 6.830 de 22.09.80).

Acresce ainda que, no Código Tributário Nacional (art. 187) e na Lei de Execução Fiscal (art. 29), está assegurado que o crédito tributário e seus acréscidos não têm de ser habilitados em falência.

Portanto, consoante as regras do Código Tributário Nacional e da Lei de Execução Fiscal, prevalecem as garantias, privilégios e preferências do crédito tributário, em toda a sua integralidade, abrangendo a multa moratória, a penal, a correção monetária e os juros moratórios.

## ***A SUSPENSÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA NA FALÊNCIA***

A suspensão da correção monetária e a dispensa da multa administrativa nada mais representam do que perdão parcial do crédito tributário. Perdão de crédito tributário, por sua vez, em nosso sistema jurídico, denomina-se remissão de crédito, como ensina a doutrina, interpretando em sua literalidade o art. 172, do *Código Tributário Nacional* e a dispensa da multa administrativa é anistia de penalidade.

Assim, as normas jurídicas contidas no Decreto-Lei nº 7.661/45 e no Decreto-Lei nº 858/69, ao dispensarem a cobrança das multas administrativas, assim como a correção monetária durante o período de doze (12) meses, concederam anistia das penalidades e remissão parcial do crédito tributário devido pela massa falida.

Ocorre que, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, esses dispositivos contidos nos Decretos-Leis acima mencionados não mais podem ser aplicados por absoluta incompatibilidade com a Norma Fundamental. É que o § 6º do art. 150, da Carta Maior, estabelece que, qualquer remissão ou anistia de crédito tributário, somente poderá ser concedida através de lei específica da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não mais podendo se admitir que uma pessoa política conceda perdão de créditos tributários ou de infração à legislação tributária, de uma outra pessoa política. Em outras palavras, somente poderá conceder favores da espécie a pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo.

O ordenamento constitucional avançou no sentido de explicitar dois aspectos em relação ao texto constitucional anterior, quando

declara que a expressão “lei específica” deve ser entendida como exclusiva, isto é, deve tratar unicamente da matéria elencada pelo dispositivo em foco e quando estende à matéria o tratamento dado pelo art. 155, § 2º, XII, “g”.

Cumprе ressaltar que, nesse último aspecto, a alínea supra mencionada estabelece que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A rigor o que pretendeu o constituinte foi evitar que o crédito tributário (patrimônio público) fosse distribuído graciosamente, sem qualquer critério, por pessoa política estranha àquela que detém a sua titularidade.

Somente a lei federal, estadual, distrital ou municipal pode conceder anistia e remissão, porque a Constituição Federal soberanamente inseriu na competência tributária de cada ente componente da Federação o poder de dispensar o tributo. Sendo assim, somente o titular da competência pode, validamente, criar e dispensar o imposto de sua competência e, sobre este, deliberar.

Esta é uma das razões por que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não estão obrigados a observar e aplicar dispositivos da Lei de Falência e do Decreto-Lei em alusão, que se mostram ultrapassados e incompatíveis com o novo Sistema Tributário Nacional, instituído na Constituição de 1988. Roque Antônio Carrazza<sup>15</sup> preleciona:

*“Competência tributária é a possibilidade de criar tributos, ou seja, de inovar a ordem jurídica, expedindo regras tributárias”.*

Cumprе acrescentar ainda que a competência tributária, no Brasil, é um tema exclusivamente constitucional. A matéria foi exaustivamente esgotada pelo constituinte.

---

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *In Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3ª Edição, Ed. Revista dos Tribunais.

Cabe invocar a lição inesquecível de GERALDO ATALIBA<sup>16</sup>: *“quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, erga omnes, para exploração desse campo.”*

Efetivamente, a outorga de competência tributária importa, contrário senso, interdição que resguarda a eficácia de sua singularidade. Ao mesmo tempo em que afirma a competência de uma pessoa política, nega a das demais. É cláusula vedatória implícita, de endereço *erga omnes*, salvo, é claro, o próprio destinatário da prerrogativa.

A legislação complementar não pode, portanto, alterar as regras-matrizes dos tributos, que foram cuidadosamente traçadas pela Constituição Federal. Não pode, igualmente, criar, majorar ou reduzir tributos, nem conceder remissões, isenções ou anistias tributárias.”

O Legislador Constituinte, de outubro de 1988, estabeleceu critérios rígidos para a concessão da remissão e anistia tributária.

Não há dúvida de que a concessão de remissão e anistia consistem em ato de dispor de dinheiro público e, assim, requerem autorização legal.

A Constituição Federal, tratando da matéria, condicionou tal dispensa à edição de lei específica que trate exclusivamente do perdão fiscal. Desta forma, o autor do projeto de lei e quem o aprovou e o sancionou tem de ser detentor da competência tributária.

Portanto, não mais são possíveis concessões de benefícios (anistia e remissão por exemplo) em leis gerais, amplas e abrangentes. A norma legal que concede favores da espécie deve deles tratar exclusivamente.

---

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. In *Sistema Constitucional Brasileiro*, Revista dos Tribunais, 1966.

## A DÍVIDA ATIVA

À sua compreensão, consoante lição precisa do mestre CELSO CORDEIRO MACHADO<sup>17</sup>, compreende a dívida ativa tributária da Fazenda Pública, o crédito tributário, a sua atualização monetária, os juros, a multa de mora e a multa penal e demais encargos previstos em lei”. (Lei nº 6.830, de 22/09/80, artigo 2º, § 2º).

Acrescenta o citado mestre que o valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais (art. 6º, § 4º da Lei 6.830 de 22.09.80). E o mencionado mestre traz a colação a regra do art. 1º da Lei nº 6.899, de 09/04/81 que prevê a correção monetária dos honorários. Não haverá correção monetária de honorários, se estes forem calculados sobre o valor da causa, sem a inclusão dos encargos legais.

Conclui com precisão o citado professor que o valor total do crédito tributário compreende a parcela do tributo, os juros moratórios, a multa moratória e a multa de revalidação. Destarte, na lição do emérito mestre a penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória, a multa de caráter penal, a correção monetária, tudo está protegido pelo sistema de garantias, privilégios e preferências, instituído no Código Tributário Nacional.

José Luiz Perez Ayala não vacila em dizer que as sanções pecuniárias estão incluídas na dívida beneficiária dos privilégios.

As garantias, os privilégios e as preferências alcançam o crédito tributário, incluindo-se todos os seus componentes financeiros, previstos em lei, vale dizer o tributo, os juros moratórios, a multa moratória, a multa penal, a multa isolada e a correção monetária.

O legislador deixa isso bem claro no artigo 161, do Código Tributário Nacional, que o crédito não integralmente pago no

---

<sup>17</sup> MACHADO, Celso Cordeiro. In *Crédito Tributário*, Editora Forense, vol. VI, págs. 57/58, 97/98, 100/101, 103 e 105.

vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.

### ***COBRANÇA JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA***

Consoante a lei (art.187 do CTN e art.29 da Lei 6.830, de 22/9/1980) “a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento.”

Isto quer dizer que a execução fiscal prosseguirá contra os diretores, presidentes, sócios-gerentes e demais dirigentes de sociedades, responsáveis solidários pelos débitos tributários resultantes de obrigações tributárias nascidas à época em que eram dirigentes da executada.

Assim, decretada a falência da empresa executada, antes de terem sido penhorados bens suficientes, far-se-á comunicação ao Juízo Universal a respeito do montante do crédito tributário e o número do processo da execução fiscal e não se efetuará penhora do rosto dos autos da falência a fim de se permitir a efetivação da penhora em bens dos dirigentes. Isto porque se for feita a penhora no rosto dos autos da falência, não é admissível que sejam penhorados bens dos dirigentes da empresa executada antes do término do processo falimentar ou antes do síndico oficial ao Juízo da execução fiscal de que não há bens arrecadados ou de que o valor apurado não contemplará o crédito fazendário.

Ora, pode acontecer que a demora na tramitação do processo falimentar termine por acarretar a prescrição em relação aos ex-dirigentes da empresa falida.

Então, se o crédito tributário que, compreende também, como ficou demonstrado sobejamente, as multas, os juros moratórios e a correção monetária, não está sujeito à habilitação em falência, é evidente que não se aplica a vedação do parágrafo único do art. 23, inciso III da Lei de Falência, nem as súmulas do STF de nºs 192 e 565, que tem respectivamente a seguinte redação:



Não podem ser reclamados na falência:

*III- as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas.*<sup>18</sup>

*“Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa”.*<sup>19</sup>

*“A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”. (Esta súmula revoga a de nº 191).*<sup>20</sup>

Ora, se na lei está dito que o crédito tributário não será habilitado em falência, isto significa que a execução fiscal terá prosseguimento. Assim, não dispondo a massa falida de bens suficientes, nem tendo sido feita a penhora no rosto dos autos da falência, far-se-á, então, a penhora em bens dos dirigentes da empresa falida, prosseguindo-se a execução fiscal em seus ulteriores atos. Destarte, enquanto o débito tributário inscrito em Dívida Ativa não for integralmente pago, a CDA não será cancelada, salvo por decisão judicial, transitada em julgado, que tenha acolhido embargos à execução fiscal.

E a execução fiscal, mesmo tendo sido decretada a falência da executada, terá prosseguimento contra os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado porque o art. 135 do CTN estabelece a regra de que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

O Ministro Aliomar Baleeiro vislumbrou nesse dispositivo do Código Tributário Nacional um caso de responsabilidade por substituição. E a lei de Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76) contém a regra de que:

---

<sup>18</sup> ARTIGO 23, parágrafo único, inciso III, do Decreto-Lei nº 7.661, de 21.06.45 (Lei de Falência).

<sup>19</sup> SÚMULA 192 do Supremo Tribunal Federal.

<sup>20</sup> SÚMULA 565 do Supremo Tribunal Federal.

- a) o administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão;
- b) mas responde civilmente pelos prejuízos que causar a sociedade quando proceder:

I- dentre de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II- com violação da lei ou do estatuto (art. 158).

A lei de sociedades anônimas elege a responsabilidade solidária de todos os administradores pelos prejuízos causados em virtude do não-cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia e exime a responsabilidade de um administrador por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática (§§ 1º e 2º do art. 158 da Lei de S.A.).

Também na Lei de Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada (Decreto 3.708, de 10.01.1919, art.10) os sócios-gerentes são responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade com excesso de mandato ou mediante a prática de atos com violação do contrato ou da lei

Portanto, a regra é de que os sócios-gerentes ou diretores não respondem pelas obrigações sociais que regularmente praticarem, mas responderão solidária e ilimitadamente quando tiverem agido com excesso de poderes ou com infringência do contrato ou de leis que a sociedade deva cumprir.

Mas isto pode acontecer também com qualquer sócio que violar o contrato ou praticar atos ilegais. Então, todo ato de cuja deliberação participar o gerente ou o sócio, for eivado de ilegalidade ou abusivo, desnatura a limitação da responsabilidade, tornando os sócios e gerentes responsáveis solidária e ilimitadamente.

Há de se ponderar que a possível responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores pelo não cumprimento de dispositivos de leis,

que importem em débito da sociedade para com o poder público não resulta nem se confunde com a impossibilidade da sociedade pagar devido à sua insolvência.

Apesar de estar dito no artigo 135 do CTN que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou o estatuto, entendo que, em tal dispositivo, verifica-se a figura dos “co-responsáveis” de que trata o artigo 202 do Código Tributário Nacional.

Isto porque, se as pessoas enumeradas no artigo 135, item III do CTN agirem contra o contrato social, o estatuto e disposição de lei, ficarão, conseqüentemente, responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações que contraírem em nome da sociedade, por força do disposto no artigo 10 do Decreto 3.708, de 10.01.19 e no artigo 158, § 1º da Lei 6.404, de 15.12.76, para com terceiros e para com a própria sociedade.

Logo, então, se respondem solidária e ilimitadamente para com terceiros com muito mais razão, responderão pelas obrigações tributárias junto à Fazenda Pública.

Portanto, em sendo “co-responsáveis”, é possível à Fazenda Pública inscrever o crédito tributário na dívida ativa contra as pessoas enumeradas no item III do art. 135 do Código Tributário Nacional, extraíndo-se a certidão - título executivo fazendário.

De posse do título executivo fazendário, pode a Fazenda Pública dar início à execução fiscal.

A Fazenda Pública pode igualmente inscrever o crédito tributário contra a sociedade e contra os “co-responsáveis”, como se infere do artigo 202, inciso nº I, do Código Tributário Nacional.

Destarte, malgrado o artigo 135 do CTN, se utilize da expressão *pessoalmente* não se constitui em norma excludente da responsabilidade da sociedade pela obrigação tributária, mormente quando a sociedade é a contribuinte eleita em norma jurídica tributária, criadora do tributo.

Também de conformidade com a legislação regulamentadora das sociedades comerciais, não há disposição ilidindo a responsabilidade da sociedade junto a terceiros pelas obrigações contraídas pelos gerentes, diretores, com violação de lei, do contrato social, ou do estatuto. Há, sim, os preceitos legais, mencionados imputando responsabilidade solidária a tais dirigentes que tiverem agido em desacordo com o contrato social, o estatuto ou a lei.

Logo, indubitavelmente, assiste à Fazenda Pública o direito de executar tanto a sociedade, como os “co-responsáveis”, vale dizer qualquer das pessoas enumeradas no artigo 135 do CTN.

Eis a respeito algumas decisões judiciais:

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - DÍVIDA DE SOCIEDADE.** *O artigo 10 do Decreto 3.708/19 dispõe que os sócios-gerentes das sociedades de que trata - por quotas de responsabilidade limitada - respondem para com a sociedade e terceiros, solidária e ilimitadamente, pelo excesso de mandato ou atos praticados com a violação do contrato ou da lei. E o art. 135 do CTN, seguindo diretriz semelhante, prescreve que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - inc. III. À evidência que para ser atribuída tal responsabilidade aos sócios da empresa executada, mister se faz a prova de terem sido os atos praticados por eles com excesso de poderes ou infração de lei, do contrato ou dos estatutos sociais. E o ônus da prova cabe ao Fisco, de conformidade com o que se apura nas ensinanças dos doutrinadores. (TJ/SP - Ac. unân. da 16ª Câm. Cív. de 23.11.83 - Ap. 61.458-2 Marília - Rel. Des. Mariz de Oliveira). IN BJA/1984 - nº 98.714 - Pág. 472.*

**EXECUÇÃO FISCAL - LEGITIMAÇÃO PASSIVA - RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO.** *As pessoas referidas no inc. III do art. 135 do CTN são sujeitos passivos da*

*obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição e, assim sendo, aplica-se-lhes o disposto no art. 568, V, do CPC, apesar de seus nomes não constarem no título extra-judicial. Assim, podem ser citadas e ter seus bens penhorados independentemente de processo judicial prévio para a verificação da ocorrência inequívoca das circunstâncias de fato aludidas no art. 135, caput, do CTN, matéria essa que, no entanto, poderá ser discutida, amplamente, em embargos de executado - art. 745, parte final, do CPC. (TJ-SP - Ac. unân. da 14ª Câm. Cív. julg. em 28.12.87 - Ap. 125.789-2 - Sorocaba - Rel. Des. Mário Vitiritto). IN BJA/1988 - nº 120.614 - Pág. 544.*

**EMBARGOS À EXECUÇÃO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO-GERENTE.** *Pelas obrigações tributárias de sociedade por quotas de responsabilidade limitada responde o patrimônio de seu sócio-gerente, na eventualidade de inexistência de bens sociais que garantam a liquidação das mesmas em Juízo. Sentença reformada. Apelação provida. (Apelação Cível nº 62.371-PR - Reg. nº 3109690 - Rel.: Sr. Min. Miguel Ferrante. Remte.: Juízo de Direito da 5ª Vara Cível da Comarca de Londrina. Apte.: União Federal. Apdos.: Jorge Ichinawa e outro. 6ª Turma, 16.10.85 - TFR). IN DOU - "DIÁRIO DA JUSTIÇA", de 19.12.85 - pág. 23.783.*

**EMBARGOS À EXECUÇÃO - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE - SÓCIO-GERENTE.** *Justifica-se, a teor da legislação vigente, a transferência da responsabilidade tributária, respondendo pela obrigação o patrimônio dos sócios que exerciam poderes de gerente, na ausência de bens sociais a penhorar em garantia do Juízo. Apelação provida. (Apelação Cível nº 92.370 - PE (Reg. nº 5659698) - Rel.: Sr. Min. Miguel Ferrante. Remte.L: Juízo Federal da 2ª Vara. Apte.: União Federal. Apdos.: Genival Braz de Macedo e Antônio Fernandes Pimentel. 6ª Turma, 23.10.85 - TFR). IN DOU - "DIÁRIO DA JUSTIÇA", de 19.12.85 - Pág. 23.795.*

A responsabilidade dos sócios para com terceiros e o fisco pode ser esquematizada da seguinte maneira:

<b>Sócios de Responsabilidade Limitada</b>	<b>Sócios sem nenhuma Responsabilidade</b>	<b>Sócios com Responsabilidade Subsidiária</b>	<b>Sócios com Responsabilidade Solidária e Limitada</b>
a) comanditários (Sociedade em comandita simples); b) acionista (Sociedade em comandita por ações); c) acionistas (Sociedade Anônima); e d) cotistas (Sociedade por quota de responsabilidade limitada).	de indústria (Sociedade de capital e indústria).	a) todos os sócios na sociedade em nome coletivo; b) comanditados (Sociedade em comandita simples); c) diretores (das Sociedades em comandita por ações); e d) sócio de capital (Sociedade de capital e indústria).	a) sócios ostensivos (Sociedade em conta de participação); b) sócio-gerente e administradores de sociedades que agirem contra expressa disposição de lei, do contrato social ou do estatuto (art. 10 do Decreto 3.708/19, art. 158, § 2º da Lei 6.404/76.

Melhor seria se o Código Tributário Nacional houvesse aceito o critério da classificação das sociedades de conformidade com a responsabilidade dos sócios, ou seja:

<b>Sociedades Comerciais</b>	<b>Sociedades Comerciais Ilimitadas</b>	<b>Sociedades Mistas</b>
- quando a responsabilidade dos sócios é limitada à soma ou ao valor de suas contribuições -	- quando todos os sócios assumem responsabilidade ilimitada pelas obrigações sociais - (Sociedades em	- quando há duas espécies de sócios: a) sócios de responsabilidade ilimitada pelas obrigações assumidas pela sociedade;

Sociedades Comerciais	Sociedades Comerciais Ilimitadas	Sociedades Mistas
(Sociedades por quotas de Responsabilidade Limitada e Sociedades Anónimas).	Nome Coletivo, Sociedades Irregulares e Sociedades de Fato).	b) sócios de reponsabilidade limitada pelas obrigações da sociedade; e c) sócios sem reponsabilidade (Sociedades em Comandita por Ações, Sociedades de Capital e Indústria e as Sociedades em Conta de Participação).

A responsabilidade tributária dos sócios na liquidação de sociedades de pessoas, aqui, cumpre verificar se a norma do artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional se restringe a imputar responsabilidades aos sócios, na hipótese de liquidação de sociedades de pessoas e quando tiverem participado em atos possíveis de se lhes imputar responsabilidade ou tiverem se omitido.

O artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional tem aplicação às sociedades:

- em comandita simples;
- em nome coletivo;
- em conta de participação; e
- de capital e indústria.

No que tange à aplicação do preceito referido às Sociedades em Comandita Simples, cumpre observar que ditas sociedades são constituídas pela categoria de:

- a) sócios com responsabilidade ilimitada - sócios comanditados;

b) sócios com responsabilidade limitada - sócios comanditários.

Logo, para se imputar responsabilidade subsidiária aos sócios comanditados ilimitadamente e aos sócios comanditários em caráter limitado, porém subsidiariamente, não é necessário se recorrer à disposição do artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional. Isto porque tais sociedades se caracterizam pela responsabilidade ilimitada dos sócios comanditados e limitada dos sócios comanditários. Isto significa que o patrimônio dos sócios comanditados responde subsidiária e ilimitadamente pelas obrigações da sociedade e o patrimônio dos sócios comanditários somente responde até o montante das quotas subscritas, desde que não integralizadas e não responde quando totalmente integralizadas.

Portanto, enquanto a responsabilidade dos sócios comanditados é ampla e ilimitada, a dos sócios comanditários é limitada ao montante das quotas subscritas e, se foram totalmente integralizadas, nada mais devem a sociedade, nem a terceiros.

Então, se os sócios comanditários integralizaram totalmente as quotas subscritas e na liquidação da sociedade não receberam em devolução o capital, evidentemente, que não responderão com seus bens particulares pelas obrigações contraídas pela sociedade .

Mas se na liquidação da sociedade os sócios comanditários receberam parte do capital em detrimento do pagamento dos débitos devidos pela sociedade, responderão com seus bens particulares até o montante do valor das quotas que subscreveram.

A responsabilidade dos sócios comanditários, mesmo na liquidação da sociedade, continua a ser limitada.

Todavia, diante de uma Dívida Ativa da Fazenda Pública tem-se o prevailecimento da regra do artigo 134, nº VII do Código Tributário Nacional e das disposições pertinentes insertas na Lei 6.830, de 22/09/1980.

Assim, a norma instituída no artigo 134, nº VII do Código Tributário Nacional é aplicada aos sócios comanditários, mesmo



quando não houverem recebido em devolução parcela do capital, na liquidação da sociedade. E não prevalece o argumento de que os sócios comanditários não podem sequer exercer a administração da sociedade por vedação expressa do artigo 314 do Código Comercial Brasileiro (Lei 556, de 25.06.1850).

Mas, por força do disposto no artigo 134, nº VII do Código Tributário Nacional, tendo se verificado a liquidação de sociedade em comandita simples sem o pagamento dos tributos, então devidos pela sociedade, o patrimônio particular dos sócios comanditários responde pelo pagamento integral das obrigações tributárias, cabendo-lhes, entretando, o direito de regresso contra os sócios comanditados.

As Sociedades em Nome Coletivo caracterizam-se pela responsabilidade ilimitada e subsidiária (art. 350 c/c art. 316 do Código Comercial) dos seus sócios, donde o patrimônio de cada sócio responde subsidiariamente pelo pagamento integral das obrigações tributárias em quaisquer circunstâncias.

Logo, para se imputar a responsabilidade subsidiária aos sócios das Sociedades em Nome Coletivo não é necessário se recorrer ao artigo 134, nº VII do Código Tributário Nacional.

Portanto, se a sociedade for em nome coletivo, a responsabilidade subsidiária dos sócios não se dará somente na hipótese configurada no Código Tributário Nacional, de liquidação, mas em qualquer circunstância, dada que sua responsabilidade é ilimitada, conforme disposições do Código Comercial Brasileiro.

A Sociedade de Capital e Indústria caracteriza-se pela responsabilidade ilimitada e subsidiária do sócio capitalista (art. 320 c/c 350 do Código Comercial) e pela não-responsabilidade do sócio de indústria, dado que este não contribui com dinheiro algum para a sociedade, nem participa dos prejuízos, sendo que a sua quota para a formação da sociedade consiste unicamente no seu trabalho. Ora, se o sócio capitalista responde com todo o seu patrimônio, subsidiária, ampla e ilimitadamente pelas obrigações sociais, não é necessário se invocar o artigo 134, nº VII do Código

Tributário Nacional, para se lhe imputar a responsabilidade pelas obrigações tributárias.

No que tange ao sócio de indústria em virtude de contribuir unicamente com o seu trabalho, é evidente que tudo que tenha recebido da sociedade é em pagamento do seu trabalho. Logo, fica afastada a sua responsabilidade pelo pagamento das obrigações tributárias da sociedade, sobretudo, pela preferência do crédito trabalhista. Onde, mesmo na hipótese de insolvência, ou de liquidação da sociedade de capital e indústria, não se pode invocar contra o sócio de indústria a disposição do Código Tributário Nacional sob exame.

Esse entendimento tem também apoio no art. 321 do Código Comercial, que prescreve: “O sócio de indústria não responsabiliza o seu patrimônio particular para com os credores da sociedade. Se, porém, além da indústria, contribuir para o capital com alguma quota em dinheiro, bens ou efeitos, ou for gerente da firma social, ficará constituído sócio solidário em toda a responsabilidade”.

No que diz respeito a sociedades em conta de participação, a responsabilidade do sócio ostensivo é ampla e ilimitada. Onde, por conseguinte, todo o patrimônio particular do sócio ostensivo responde pelas obrigações contraídas, sendo de ressaltar inclusive que as obrigações são assumidas em seu próprio nome.

Logo, para se imputar responsabilidade de obrigações tributárias ao sócio ostensivo, não é necessário recorrer ao artigo 134, item VII do Código Tributário Nacional. E, para se imputar a responsabilidade de obrigações tributárias, formalizadas através de lançamento que tenha identificado como sujeito passivo a pessoa do sócio ostensivo, ao sócio oculto, é inteiramente impossível fazê-lo com suporte no mencionado dispositivo legal ou em qualquer outro.

Assim, diante da clareza da redação dada ao § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, está por demais evidente que os dispositivos da LEI DE FALÊNCIA, do Decreto-Lei nº 858 de 11/1969, bem como as súmulas 192 e 565 do STF não mais podem ter aplicação em matéria tributária que, como ficou demonstrado

abrange o tributo e as multas pelo não cumprimento por parte dos contribuintes de seus deveres instrumentais ou normativos na terminologia e lição do PROFESSOR PAULO DE BARROS CARVALHO.

E não mais têm aplicação porque no citado preceito constitucional está dito que:

*“Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art.155, § 2º, XII, g”.*

Ademais, há ainda a regra do artigo 180 do CTN consoante a qual a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente a vigência da lei que a concede, como, então, excluir do débito tributário, multas por infrações cometidas pelo contribuinte após a vigência da LEI DE FALÊNCIA-DECRETO-LEI Nº 7.661, de 21/6/1945. É fora de dúvida de que estando dispensado, por dispositivo legal, de habilitar o crédito tributário no processo falimentar, a exclusão equivale a uma anistia e anistia sem ter sido dada por lei específica como exige o texto constitucional acima transcrito e de maneira inteiramente contrária a regra do artigo 180 do CTN. Também sendo a remissão perdão de um crédito tributário regularmente formalizado é evidente que a lei que a concede só pode ter aplicação em relação a obrigações tributárias ocorridas antes de sua publicação, porque, caso contrário estar-se-á diante de uma regra de isenção e não de remissão.

A respeito, assevera com precisão EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM<sup>21</sup>:

---

<sup>21</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. In *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, pág. 168.

*Remissão: O vocábulo compõe-se de re-para trás e missio-deixar-se levar, donde remissio-onis, que significa a ação de mandar para trás; por extensão, o termo assumiu na sua plenitude semântica, o sentido de abrandamento, suavidade, indulgência e perdão, que, aliás, é a acepção colhida pelo Direito.*

*A remissão revela fórmula extinta de relação jurídica consistente na libertação graciosa de uma dívida pelo credor.*

Em igual sentido, eis a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>22</sup> *in verbis*:

*Remissão, do verbo remitir, é perdão, indulgência, indulto, diferente de remição, do verbo remir, e que significa resgate. No direito tributário brasileiro é forma extintiva da obrigação, se e somente se houver lei autorizadora. Está aqui, novamente, o primado da indisponibilidade dos bens públicos, que permeia intensamente todo o plexo das disposições tributárias.*

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA<sup>23</sup> ressalta que: “...a remissão é o perdão legal do débito tributário. É, na terminologia do Código Tributário Nacional, uma causa extintiva do crédito tributário (art. 156, IV). Faz desaparecer o tributo já nascido e só pode ser concedida por lei da pessoa política tributante”.

E acrescenta que *a isenção impede que o tributo nasça e a remissão faz desaparecer o tributo já nascido.*

E conclui que *a lei isentiva é lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo (quando nasce), ao passo que a lei remissiva é lógica e cronologicamente posterior ao nascimento deste mesmo tributo.*

A anistia, pois, perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário. Incide

---

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. In *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, pág. 309.

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. In *Curso de Direito Constitucional Tributário*- RT-3ª edição, pág. 391/392.

sobre a infração tributária, desconstituindo sua antijuridicidade, como observa Paulo de Barros Carvalho. Por evidente, aparta-se do tributo, que não compreende a sanção de ato ilícito.

Por óbvio, as remissões e as anistias só poderão ser concedidas por meio de lei editada pela pessoa política tributante. Só quem tributou - tendo competência constitucional para fazê-lo - pode remitir ou anistiar.

Assim, sobejamente demonstrado está que, consoante o texto constitucional, sem lei específica, não pode a autoridade fazendária dispensar o pagamento de juros, correção monetária, multas, nem parcial ou integralmente o crédito tributário sob pena de desrespeitar o preceituado no art.150, §6º da Constituição Federal.

### **Conclusões:**

- 1ª- A anistia somente pode abranger as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei;
- 2ª- A remissão só pode se referir a crédito tributário definitivamente constituído antes da vigência da lei;
- 3ª- Sem lei específica em matéria tributária, federal, estadual, ou municipal é vedado o reconhecimento de anistia e de remissão;
- 4ª- Decretada a falência, a execução fiscal prosseguirá com penhora em bens dos dirigentes da empresa falida, isto na hipótese de não terem sido penhorados bens da executada antes da decretação da falência e para tanto não pode ser feita penhora no rosto dos autos da falência;
- 5ª- Após a decretação da falência, a execução fiscal será ajuizada contra a Massa Falida e os dirigentes solidários, penhorando-se bens destes e não no rosto dos autos da falência;
- 6ª- Far-se-á comunicação do débito tributário ao Juízo Falimentar; e

7ª- Não assiste direito à contribuinte falida de pagar o crédito tributário sem multa e sem acréscimo de correção monetária, sem que a remissão e anistia tenha sido concedida em lei específica da entidade tributante, face ao preceituado no §6º do artigo 150 da Constituição Federal .

## **BIBLIOGRAFIA**

ALVIM, Agostinho. *Da Inexecução das Obrigações e Suas Consequências*. Editora Jurídica e Universitária.

ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das Sociedades Comerciais*. Editora Saraiva

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Revista Tribunais.

*Lei Complementar na Constituição*. Editora Revista dos Tribunais.

*Sistema Constitucional Brasileiro*. Revista dos Tribunais.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Editora Forense.

*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Editora Forense.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*. Fumarc/UCMG

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. Editora Saraiva.

*Elementos de Direito Constitucional*. Saraiva.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Editora Saraiva.

BITTENCOURT, C. A. Lúcio. *O Contrôlo Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis*. Forense.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. Editora Revista dos Tribunais.

*Lançamento Tributário in Tratado de Direito Tributário*. Volume IV. Editora Forense, 1981.

CAMPOS, Antônio J. Franco. *Interpretação Hermenêutica e Exegese do Direito Tributário*. José Bushatsky, Editor.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Execução Fiscal e Embargos do Devedor*. Editora Forense.

CANOTILHO, Gomes. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra Editora.

CARRAZA, Roque Antônio. *Conflitos de Competência*. Editora Revista dos Tribunais.

*Curso de Direito Constitucional Tributário*. Revista Tribunais.

ICMS. Malheiros Editores.

CARVALHO, A. A. Contreiras. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Livraria Freitas Bastos. S. A.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva.

*Decadência e Prescrição*. Editora Resenha Tributária.

*Teoria da Norma Tributária*. Livraria dos Advogados Editora Ltda.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *Do Controle da Constitucionalidade*. Editora Forense

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1.988 - Sistema Tributário*. Editora Forense.

*Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Editora Forense.

Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária- Revista Tribunais.

COSTA, Alcides Jorge. *Obrigações Tributárias. Res. Tributária.*

COSTA, Wille Duarte. *Conceito e Estrutura da Relação Jurídica.* UFMG.

*A Responsabilidade Tributária dos Sócios e a Contabilidade.* Lemi 107.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário.* Editora Forense.

*Elementos de Direito Tributário.* Juriscredi Ltda.

*Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* Editora Saraiva.

*Solidariedade e Sucessão Tributária.* Editora Saraiva.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.* Rev. Tribunais

*O Princípio da Unidade Econômica do País.* Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual

FAGUNDES, M. Seabra. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário.* Editora Saraiva.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro.* Edição Financeiras.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário.* Res. Tributária.

FERREIRA, Waldemar. *Tratado de Direito Comercial.* São Paulo: Saraiva.

*Tratado de Sociedades Mercantis.* Editora Nacional do Direito.

*Instituições de Direito Comercial.* Max Limonad

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário.* Edições Lael.



FRANÇA, R. Limongi. Formas e Aplicação do Direito Positivo. Editora Revista dos Tribunais.

Princípios Gerais de Direito. Editora Revista dos Tribunais.

GOMES, Orlando. Obrigações. Editora Forense

GORDILLO, Agustin. Princípios Gerais de Direito Público. Editora Revista dos Tribunais.

GRECO, Marco Aurélio. Dívidas Fiscais - I. Editora Saraiva.

Norma Jurídica Tributária. Saraiva.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Os Princípios e Normas Constitucionais Tributários. Editora Ltr.

HORTA, Raul Machado. Estudo de Direito Constitucional. Editora Del Rey.

A Autonomia do Estado-Membro no Direito Constitucional Brasileiro.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva.

JÚNIOR, Humberto Theodoro. Processo de Execuções.

JÚNIOR, José Cretella. Controle Jurisdicional do Ato Administrativo. Editora Forense.

KELSEN, Hans. Teoria Pura de Direito.

Teoria Gererale del Diritto e dello Stato, Milano, Comunità.

LACOMBE, Américo Masse Obrigação Tributária. Editora Revista dos Tribunais

LEÃES, L. G. Paes de Barros. Obrigação Tributária. José Bushatsky, Editor.

- LEITE, Luciano Ferreira. Discricionariedade Administrativa e Controle Judicial. Editora Revista dos Tribunais.
- MACHADO, Celso Cordeiro. Crédito Tributário. Editora Forense.
- MARINHO, Josaphat. Estudos Constitucionais. Universidade Federal da Bahia.
- MARQUES, José Frederico. Direito Penal Tributário. Editora Resenha Tributária.
- MARTINS, Cláudio. Normas Gerais de Direito Tributário. Forense.
- MARTINS, Fran. Contratos e Obrigações Comerciais. Editora Forense.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva.
- MENDONÇA, Manuel Inácio Carvalho de. Doutrina e Prática das Obrigações. Editora Forense.
- MESSINEO, Francisco. Manuale de Diritto Civile e Commerciale, Milano, Giuffrè.
- MICHELI, Gian Antônio. Curso de Direito Tributário. Editora Revista dos Tribunais.
- MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado.
- MOREIRA, Vital. Fundamentos da Constituição. Coimbra Editora.
- NETO, Diogo de Figueiredo. Moralidade Administrativa: Do Conceito a Efetivação. Revista do XVII Congresso Nacional de Procuradores de Estado - Procuradoria Geral do Estado de Alagoas.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias. José Bushatsky, Editor.

- NONATO, Orozimbo. Curso de Obrigações. Editora Forense.
- ORTIZ, Carlos Alberto. Improbidade Administrativa. Imprensa Oficial do Estado S.A. IMESP.
- PACHECO, José da Silva. Tratado das Execuções. Editora Saraiva.
- PAES, P. R. Tavares. Responsabilidade dos Administradores de Sociedades. Revista dos Tribunais.
- PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil. Editora Forense.
- PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da Cunha. A Sociedade por Cotas de Responsabilidade. Editora Forense.
- RIBEIRO, Vinício. O Estado de Direito e o Princípio da Legalidade da Administração. Coimbra Editora.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Res. Tributária Ltda
- SILVA, José Afonso da. Execução Fiscal. Editora Forense.
- SZKLAROWSKY, Leon F. A responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional. RDT n. 2.
- TILBERY, Henry. Responsabilidade Tributária - Direito Tributário 2. José Bushatsky Editor.
- TRIGUEIRO, Oswaldo. Direito Constitucional Estadual. Forense
- UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. Editora Revista dos Tribunais.
- VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. Rev. Tribunais.
- Causalidade e Relação no Direito. Editora Saraiva.
- Lógica Jurídica. José Bushatsky, Editor.

VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. Editora Revista dos Tribunais.

Direito Penal Tributário. Editora Resenha Tributária.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Conceito e Natureza do Lançamento Tributário. Editora Juriscredi Ltda.

Do Procedimento Administrativo. José Bushatsky, Editor.

Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. Editora Revista dos Tribunais.